

GbR, GmbH oder GmbH & Co. KG

Biogas-Gemeinschaftsanlagen Im zweiten Teil des steuerrechtlichen Beitrages für den Betrieb von Biogas-Gemeinschaftsanlagen befassen wir uns mit den Rechtsformen von Gemeinschaftsanlagen und gehen auf die Kriterien der Rechtsformwahl (GmbH oder GmbH & Co. KG) ein.

Gerade im Zusammenhang mit der Errichtung einer Gemeinschaftsanlage hat die Frage nach der richtigen Rechtsform der Betreiber-gesellschaft eine zentrale Bedeutung. Kriterien für die Rechtsformwahl sind insbesondere: die Frage der Haftungsbeschränkung, die Höhe der Verwaltungskosten und die Steuerbelastung.

Die Haftungsrisiken großer Anlagen sollten hoch genug eingeschätzt werden. Der tragische Unfall aus dem Herbst 2005 belegt dieses deutlich. Große Gemeinschaftsanlagen mit 500 kW und mehr sollten deshalb grundsätzlich nur in Rechtsformen mit beschränkter persönlicher Haftung der Beteiligten betrieben werden.

Als Gesellschaftsformen mit Haftungsbeschränkung der beteiligten Gesellschafter kommen insbesondere folgende Rechtsformen in Betracht:

- GmbH
- GmbH & Co. KG
- Genossenschaft
- Ltd
- GbR mbH

Bei der GbR mbH wird die Haftung lediglich vertraglich beschränkt. Die Haftungsbeschränkung greift nicht bei deliktischer Haftung (Straftat). Von dieser Rechtsform ist grundsätzlich abzuraten.

In jüngster Zeit erfreut sich die Rechtsform der „privat company limited by shares“, die so genannte Ltd oder Limited, zunehmender Beliebtheit. Die in Publikationen aufgeführten Vorteile sind die Möglichkeit der schnellen Errichtung, die Tatsache, dass kein Mindestkapital erforderlich ist sowie die geringen Gründungskosten. Dem stehen allerdings ganz erhebliche Nachteile in der

praktischen Umsetzung des laufenden Geschäftsbetriebes gegenüber. Die Limited stellt strenge Anforderungen an die Organe, die über umfangreiche Kenntnisse des britischen Gesellschaftsrechts verfügen müssen. Es entstehen hohe Verwaltungskosten durch die erforderliche Büroadresse in England, die Notwendigkeit von Übersetzungen und die Inanspruchnahme von Rechtsberatung. Die Limited hat weitergehende Publizitätspflichten als die GmbH, deren Nichtbeachtung zum Erlöschen der Gesellschaft führen.

Die Genossenschaft verursacht zusätzliche Verwaltungskosten aufgrund der gesetzlichen Prüfungspflicht durch die genossenschaftlichen Prüfungsverbände. Ein weiterer gesellschaftsrechtlicher Nachteil besteht bei der Genossenschaft darin, dass Gesellschafter, die aus der Gesellschaft austreten, nicht an den stillen Reserven beteiligt sind.

Im Folgenden werden unter steuerlichen Gesichtspunkten lediglich die GmbH und die GmbH & Co. KG weiter betrachtet.

GmbH – Gesellschaftsrechtliche Aspekte

Es handelt sich bei der GmbH um eine juristische Person mit uneingeschränkter Rechtsfähigkeit. Die Haftung der Gesellschafter ist grundsätzlich auf die gezeichnete Stammeinlage begrenzt. Die Gründung der GmbH erfolgt mit notariellem Vertrag und Eintragung im Handelsregister. Es ist ein Stammkapital von mindestens 25.000 € erforderlich.

Die GmbH unterliegt grundsätzlich der Publizitätspflicht gemäß § 325 HGB. Betreiber-



„Bei mir bist du am besten geschützt.“

gesellschaften von Biogasanlagen werden in aller Regel die Größenmerkmale der kleinen Kapitalgesellschaft nicht überschreiten. Für die kleine Kapitalgesellschaft gibt es Erleichterungen im Zusammenhang mit der Publizitätspflicht und sie sind von der Prüfungspflicht ausgenommen.

Im Vergleich zur GbR besteht eine klare Trennung zwischen

der Gesellschafterebene und der Geschäftsführung. Dieses hat erhebliche Vorteile bei Streitigkeiten unter den Gesellschaftern und auch beim Gesellschafterwechsel. So wird dadurch der laufende Geschäftsbetrieb der GmbH nicht unmittelbar berührt.

Zu beachten ist § 64 GmbH-Gesetz, der die Insolvenz-Antragspflicht bei Überschuldung

Energie + Natur

2006

3. Norddeutsche Energiefachmesse für die Land- und Forstwirtschaft

Hildesheim

MESSE

mit großer Landwirtschafts-Ausstellung

- Holz
- Biogas
- Solar
- Erdwärme
- Pflanzliche Energien

www.messen-profair.de

19.-21.5.2006

DEULA Hildesheim
 Lerchenkamp 40-42



Landvolk Niedersachsen
 Landbauernverband e.V.



Gemeinsam in Niedersachsen
LAND & Forst
 DAS LANDVOLK

oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft regelt. Insoweit hat der Geschäftsführer besondere Sorgfaltspflichten zu erfüllen, bei deren Nichtbeachtung auch persönliche Haftungsrisiken für den Geschäftsführer bestehen.

GmbH – steuerliche Aspekte

Ertragsteuern: Während bei einer Personengesellschaft die Einkünfte den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden und von diesen persönlich zu versteuern sind, unterliegt die GmbH als juristische Person einer eigenständigen Körperschaftsteuerpflicht. Seit der Körperschaftsteuerreform im Jahr 2001 beträgt die Körperschaftsteuer 25 % (Ausnahme 2003 26,5 %). Zur Körperschaftsteuer kommt die Belastung mit 5,5 % Solidaritätszuschlag. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen dem so genannten Halbeinkünfteverfahren. Das bedeutet, sie werden beim Gesellschafter zur Hälfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert.

Neben der Körperschaftsteuer unterliegen die Gewinne der GmbH der Gewerbesteuer. Im Gegensatz zur Personengesellschaft gibt es keinen Freibetrag und keinen gestaffelten Tarif.

In Tabelle 1 ist die ertragssteuerliche Belastung der GmbH beispielhaft dargestellt. Bei einem Gewinn vor Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in Höhe von 100.000 € beträgt die Gewerbesteuerbelastung (Hebesatz 330 %) rd. 14.000 €. Zusätzlich fallen rd. 23.000 € Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag an. Die Steuerbelastung innerhalb der GmbH beträgt somit 36,8 %. Werden die Gewinne nicht ausgeschüttet sondern thesauriert, verbleibt es bei dieser Steuerbelastung.

Werden die Gewinne dagegen ausgeschüttet, unterliegen diese zur Hälfte dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters. Bei einem persönlichen Spitzensteuersatz von 42 % wären dieses einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag weitere 16.000 €

1 Ertragssteuerliche Belastung einer GmbH

	€	€	
Gewinn	100.000,00		
Gewerbesteuer (330 %)	14.160,00	14.160,00	
Zwischensumme	85.840,00		
Körperschaftsteuer 25 %	21.460,00	21.460,00	
Solidaritätszuschlag	1.180,30	1.180,30	
Gewinn nach Steuern	63.199,70	36.800,30	36,80 %
Bei Ausschüttung			
1/2 Gewinn erst-pflichtig	31.599,85		
Einkommensteuer 42 %	13.271,94	13.271,94	
Solidaritätszuschlag 5,5 %	729,96	729,96	
Kirchensteuer 9 % Sonderber.	2.388,95	2.388,95	
Gewinnausschüttung	46.808,86	16.390,84	

Steuern, so dass die Steuerbelastung auf ausgeschüttete Gewinne insgesamt rd. 53,19 % beträgt. Bei einem persönlichen Steuersatz von 30 % beträgt die Gesamtbelastung der ausgeschütteten Gewinne mit Ertragsteuern immerhin noch 48,5 %.

Erbschaftsteuer: Die GmbH-Anteile werden für Zwecke der Erbschaftsteuer nach dem so genannten Stuttgarter Verfahren bewertet. Dabei wird das Vermögen und die Ertragskraft der GmbH bei der Bewertung der GmbH-Anteile gewichtet berücksichtigt. Dieses Verfahren führt gerade bei ertragsstarken Kapitalgesellschaften zu einem höheren Wert als der sich bei Personengesellschaften ergebende Wert.

GmbH & Co. KG – rechtliche Aspekte

Die Rechtsform der GmbH & Co. KG soll an dem unten stehenden Schaubild verdeutlicht werden. Es handelt sich grundsätzlich um eine Personengesellschaft, die Kommanditgesellschaft. Das besondere

der Kommanditgesellschaft ist, dass diese neben dem persönlich haftenden Komplementär weitere beschränkt haftende Gesellschafter, die Kommanditisten hat.

Die Haftung der Kommanditisten ist grundsätzlich auf die gezeichnete und in das Handelsregister eingetragene Hafteinlage begrenzt. Bei der GmbH & Co. KG wird der persönlich haftende Komplementär durch eine GmbH, die so genannte Komplementär-GmbH, ersetzt. Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind in der Regel die Kommanditisten. Auf diese Weise wird erreicht, dass die Gesellschafter nur beschränkt mit ihrer Hafteinlage als Kommanditisten und im Rahmen der GmbH mit ihrem gezeichneten Stammkapital haften. Andererseits erfolgt die Ertragsbesteuerung im Wesentlichen nach den für Personengesellschaften geltenden Regelungen.

Die GmbH & Co. KG unterliegt erst ab Überschreiten bestimmter Größenmerkmale der Publizitätspflicht und der Prüfungspflicht. Diese Gren-

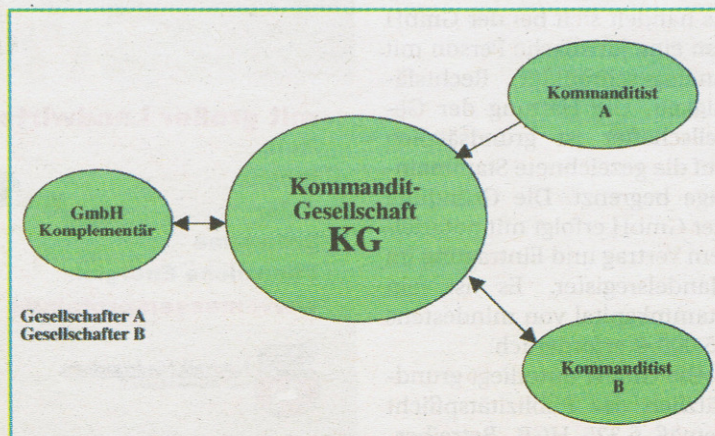
zen werden von Betreiber-Gesellschaften für Biogasanlagen in aller Regel nicht überschritten. Lediglich für die Komplementär-GmbH gilt die Publizitätspflicht mit den für kleine Kapitalgesellschaft geltenden Erleichterungen. Die Insolvenzantragspflicht entsprechend § 64 GmbH gilt auch für die GmbH & Co. KG.

GmbH & Co. KG – steuerliche Aspekte

Ertragsteuern: Mit Ausnahme der Gewerbesteuer besteht für die Personengesellschaften keine persönliche Steuerpflicht hinsichtlich der Ertragsteuern. Die Einkünfte werden lediglich einheitlich und gesondert festgestellt und den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet. Die Gesellschafter müssen die auf sie entfallenden anteiligen Gewinne der Personengesellschaft mit ihrem persönlichen Einkommensteuersatz versteuern.

Wie weiter unten noch dargestellt werden wird, ist die ertragssteuerliche Belastung der GmbH & Co. KG in allen Fällen geringer als bei der reinen GmbH. Daneben hat die GmbH & Co. KG den Vorteil, dass Anlaufverluste, die in den ersten Jahren in der Gesellschaft entstehen, grundsätzlich mit anderen persönlichen Einkünften der Gesellschafter verrechnet werden können. Der Verlustabzug ist allerdings in der Höhe auf das persönliche Haftkapital des Kommanditisten beschränkt. Beteiligt sich ein Gesellschafter beispielsweise mit 100.000 € als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG, so können Verluste bis zur Höhe von 100.000 € mit den übrigen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden.

Auch die KG unterliegt als Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Dabei ist die Besonderheit zu beachten, dass bei Personengesellschaften Sondervergütungen an die Gesellschafter dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind. Werden also an Gesellschafter Arbeits-



Fortsetzung von Seite 42

löhne, Mieten oder Pachten gezahlt, mindern diese nicht die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer. Andererseits erhalten natürliche Personen und Personengesellschaften einen Freibetrag in Höhe von 24.500,00 € und es kommt ein gestaffelter Gewerbesteuerertrag zur Anwendung.

Umsatzsteuer: Die GmbH & Co. KG unterliegt – wie auch die GmbH – der Umsatzsteuer.

Erbschaftsteuer: Für erbschaftsteuerliche Zwecke wird die GmbH & Co. KG wie ein Einzelunternehmen bewertet. Es werden die steuerlichen Bilanzwerte zuzüglich des Grund- und Bodens zugrunde gelegt. Gerade bei ertragsstarken Unternehmen ist die Bewertung in der Regel niedriger als bei der reinen GmbH.

In Tabelle 2 haben wir zur Verdeutlichung der Unterschiede noch einen beispielhaften Steuerbelastungsvergleich zwischen der GmbH & Co. KG und der GmbH durchgeführt. Dabei wurden folgenden Annahmen unterstellt:

Die Gesellschaft erzielt einen Gewinn vor Steuern in Höhe von 90.000 €. Es wird an einen Gesellschafter ein Geschäftsführergehalt in Höhe von 30.000 € gezahlt. In der Gesellschaft fallen 60.000 € Zinsen an.

Der Gewerbeertrag der GmbH beträgt 120.000 €. Er errechnet sich aus dem vorläu-

2 Vergleich der Steuerbelastung

	€	€
	GmbH & Co. KG	GmbH
Gewinn	90.000	90.000
Hinzurechnung Lohn Geschäftsf.	30.000	
Dauerschuldzinsen zu 50 %	60.000	60.000
Gewerbeertrag	150.000	120.000
Gewerbesteuermessbetrag	5.075	6.000
Gewerbesteuerrückstellung 330 %	14.376	16.996
Gewinn nach Gewerbesteuer	105.624	73.004
Körperschaftsteuer inkl. Soli		19.255
verbleibender Gewinn	105.624	53.749
zusätzliche Steuer kompl. GmbH	500	
Einkünfte steuerpflichtig	105.624	55.955
Steuersatz	30 %	30 %
Einkommensteuerbelastung i. Soli	33.430	17.710
Steuerentlastung §35 EStG	9.135	
Einkommensteuerbelastung	24.295	17.710
Gesamtbelastung	39.171	53.960

figen Gewinn zuzüglich 50 % der Dauerschuldzinsen, die bei beiden Rechtsformen dem Gewinn hinzuzurechnen sind. Der Gewerbesteuermessbetrag beträgt grundsätzlich 5 % des Gewerbeertrages. Bei Ermittlung der Gewerbesteuer ist der Messbetrag mit dem Hebesatz (im Beispiel 330 %) zu multiplizieren, da die Gewerbesteuer jedoch gleichzeitig als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist, beträgt die tatsächliche Belastung 16.996 €.

Bei der GmbH & Co. KG ist zum Gewinn neben 50 % der Dauerschuldzinsen auch der an den Geschäftsführer gezahlte Lohn hinzuzurechnen. Der Gewerbeertrag beträgt 150.000 €. Hiervon ist die Gewerbesteuerbelastung zu ermitteln. Aufgrund der für Per-

sonengesellschaften geltenden Freibeträge und aufgrund des gestaffelten Gewerbesteuerertrags ergibt sich trotz des höheren Gewerbeertrages eine niedrigere Gewerbesteuerbelastung in Höhe von rd. 14.376 €.

Vom Gewinn nach Gewerbesteuer ist bei der GmbH noch die Körperschaftsteuer inklusive Solidaritätszuschlag in Höhe von 19.225 € abzusetzen. Es verbleibt ein Gewinn bei der GmbH von 53.749 €, während bei der KG noch 105.624 € vorhanden sind.

Der Gewinn der KG unterliegt bei den Gesellschaftern in vollem Umfang der Einkommensteuer. Bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 30 % beträgt die Einkommensteuerbelastung inklusive Solidaritätszuschlag rd. 33.430 €. Da die Gewerbesteuer in diesem Fall auf die Einkommensteuerbelastung angerechnet wird, verbleibt eine Einkommensteuerbelastung in Höhe von rd. 24.295 €. Die Gesamtbelastung beträgt 39.171 €. Dem gegenüber ist im Fall der GmbH der verbleibende Gewinn in Höhe von 53.749 € bei voller Ausschüttung zur Hälfte, also 26.874 € als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Dazu kommt das Geschäftsführergehalt, dass nach Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrages ebenfalls der Steuer unterliegt. Die Einkommensteuerbelastung des

GmbH-Gesellschafters würde 17.710 € betragen. Zuzüglich der Steuerbelastung in der GmbH beträgt die Gesamtbelastung somit 53.960 €.

Die Steuerbelastung ist von zahlreichen Annahmen abhängig. Auch in der GmbH lässt sich die Steuerbelastung unter Umständen durch Gestaltungen noch mindern. Tendenziell ist allerdings davon auszugehen, dass zzt. die GmbH & Co. KG die steuerlich günstigere Gesellschaftsform darstellt.

Was bleibt festzuhalten?

- Die zu erwartende engere Auslegung des steuerlichen Nebenbetriebes der Land- und Forstwirtschaft durch die Finanzverwaltung führt dazu, dass zukünftig Gemeinschaftsanlagen in der Regel als Gewerbebetrieb eingestuft werden.
- Unter haftungsrechtlichen Gründen sollte ohnehin den Rechtsformen GmbH und GmbH & Co. KG der Vorzug gegeben werden, die grundsätzlich nicht als Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft anzusehen sind.
- Unter steuerlichen Gesichtspunkten ist unter den zzt. geltenden Rahmenbedingungen die GmbH & Co. KG die günstigste Rechtsform.

Steuerberater
vBP Dr. Richard Moser,
Göttingen

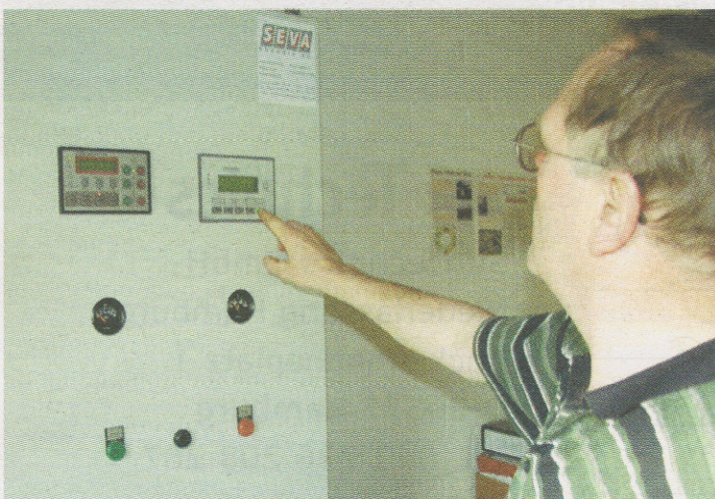


Foto: Preugschat

Landwirte, die in die Biogasproduktion einsteigen, sollten sich schon vor dem Start steuerlich beraten lassen, um den Fiskus am Gewinn nicht überproportional zu beteiligen.

BHKW für den eigenen Keller

Energie In mehr als 10.000 deutschen Kellern erzeugen Blockheizkraftwerke nicht nur Wärme für Heizung und Warmwasser, sondern decken auch den Strombedarf für das Gebäude. Laut der Arbeitsgemeinschaft für sparsam und umweltfreundlichen Energieverbrauch (ASUE) werden die Geräte überall dort vorteilhaft eingesetzt, wo ihre Nutzenergie möglichst zeitgleich und über mindestens 5.000 Stunden im Jahr zur Versorgung dient. PD